



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 8 kwietnia 2014 r.¹

Sprawa C-377/13

**Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, SA
przeciwko
Autoridade Tributária e Aduaneira**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Portugalia)]

Odesłanie prejudycjalne — Pojęcie „sądu państwa członkowskiego” w rozumieniu art. 267 TFUE — Tribunal Arbitral Tributário — Dopuszczalność — Dyrektywa 69/335/EWG — Podatki pośrednie od gromadzenia kapitału — Podatek kapitałowy — Czynności zwolnione — Możliwość ponownego wprowadzenia podatku kapitałowego

1. Niniejsza sprawa dotyczy możliwości ponownego wprowadzenia przez ustawodawcę portugalskiego – zniesionej w 1991 r. – opłaty skarbowej od czynności podwyższenia kapitału zakładowego spółek kapitałowych na gruncie przepisów dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału², zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. zmieniającą dyrektywę 69/335³. Kwestia ta wydaje się stosunkowo łatwa do rozstrzygnięcia na podstawie przepisów dyrektywy oraz dotychczasowego orzecznictwa. Poważniejszy problem dotyczy dopuszczalności złożonego w niniejszej sprawie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, a to ze względu na szczególny charakter organu, który z tym wnioskiem wystąpił.

2. Dlatego w niniejszej opinii zajmę się w pierwszej kolejności kwestią właściwości Trybunału do udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, a następnie krótko omówię sprawę co do istoty i przedstawię propozycję rozstrzygnięcia.

Ramy prawne

Prawo Unii

3. Unormowaniem właściwym dla niniejszej sprawy *ratione temporis* są przepisy dyrektywy 69/335 zmienionej dyrektywą 85/303. Dyrektywa 69/335 dokonuje ujednoczenia w państwach członkowskich podatku od wkładów do spółek kapitałowych, zwanego zgodnie z jej art. 1 „podatkiem kapitałowym”.

1 — Język oryginału: polski.

2 — Dz.U. L 249, s. 25.

3 — Dz.U. L 156, s. 23.

4. Zgodnie z art. 4 ust. 1 lit. c) i art. 4 ust. 2 lit. a) dyrektywy 69/335:

„1. Podatkowi kapitałowemu podlegają następujące operacje:

[...]

c) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju;

[...].

2. Następujące operacje mogą, w zakresie, w jakim były opodatkowane stawką 1% w dniu 1 lipca 1984 r., nadal podlegać podatkowi kapitałowemu:

a) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej w drodze kapitalizacji zysków lub rezerwy stałej lub tymczasowej;

[...]”.

5. Artykuł 7 ust. 1 i 2 dyrektywy 69/335 stanowi:

„1. Państwa członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje, inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą.

[...]

2. Państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku kapitałowego wszystkie operacje inne niż określone w ust. 1 lub naliczyć od nich podatek o jednolitej stawce nieprzekraczającej 1%.

[...]”.

6. Zgodnie zaś z art. 10 omawianej dyrektywy:

„Oprócz podatku kapitałowego, państwa członkowskie nie naliczają żadnych podatków w odniesieniu do spółek, przedsiębiorstw, stowarzyszeń lub osób prawnych prowadzących działalność skierowaną na zysk w odniesieniu do:

a) operacji, o których mowa w art. 4;

[...]”.

Prawo portugalskie

Przepisy normujące status organu odsyłającego

7. Zgodnie z informacjami zawartymi w postanowieniu odsyłającym oraz w uwagach rządu portugalskiego utworzenie systemu sądownictwa arbitrażowego do spraw podatkowych było możliwe na podstawie upoważnienia zawartego w art. 124 Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril de 2010, Orçamento do Estado para 2010⁴ (ustawy nr 3-B/2010 z dnia 28 kwietnia 2010 r. ustanawiającej budżet na rok

4 — *Diário da República*, 1. seria, nr 82, s. 1466-(111).

2010, zwanej dalej „ustawą nr 3-B/2010”). Przepis ten określa arbitraż jako „alternatywną formę sądowego rozstrzygnięcia sporów w dziedzinie podatków”. Zgodnie z art. 124 ust. 4 lit. a)–q) wspomnianej ustawy arbitraż ma obejmować różnego rodzaju spory między podatnikami a administracją skarbową.

8. Na podstawie wskazanego w poprzednim punkcie upoważnienia wydano Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária⁵ (rozporządzenie z mocą ustawy nr 10/2011 z dnia 20 stycznia 2011 r. w sprawie reżimu prawnego arbitrażu w sprawach podatkowych, zwane dalej „rozporządzeniem z mocą ustawy nr 10/2011”). Rozporządzenie to normuje zakres właściwości, sposób powoływania i zasady działania sądów arbitrażowych do spraw podatkowych, a także skutki wydanych przez nie orzeczeń i przysługujące od tych orzeczeń środki odwoławcze. Istotne przepisy rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011 zostaną omówione w części niniejszej opinii poświęconej analizie dopuszczalności odesłania prejudycjalnego.

Przepisy dotyczące podatku kapitałowego

9. W dniu 1 lipca 1984 r. podwyższenie kapitału zakładowego w spółkach kapitałowych podlegało w Portugalii opłacie skarbowej w wysokości 2%, przy czym podwyższenie kapitału dokonane w formie wkładów pieniężnych było z tej opłaty zwolnione. W 1991 r. zwolnieniem objęto podwyższenie kapitału zakładowego w spółkach kapitałowych dokonane w każdej formie.

10. W postępowaniu głównym mają zastosowanie przepisy Lei n.º 150/99, de 11 de setembro de 1999, Aprova o Código do Imposto do Selo⁶ (ustawy nr 150/99 z dnia 11 września 1999 r. wprowadzającej kodeks opłat skarbowych), w brzmieniu obowiązującym w latach 2004–2006. Załącznik III do tej ustawy, zatytułowany „Tabela Geral do Imposto do Selo (em euro)” [„Taryfikator opłat skarbowych (w euro)”], określa wysokość opłaty skarbowej od poszczególnych objętych nią czynności. Na mocy Decreto-Lei n.º 322-B/2001, de 14 de dezembro de 2001⁷ (rozporządzenia z mocą ustawy nr 322-B/2001 z dnia 14 grudnia 2001 r.) w załączniku tym dodano pkt 26, którego ppkt 26.3 był sformułowany następująco:

„Podwyższenie kapitału zakładowego w spółkach kapitałowych poprzez wniesienie wkładów dowolnego rodzaju; od wartości dóbr wszelkiego rodzaju wniesionych lub które mają zostać wniesione przez udziałowców, po odjęciu zobowiązań wykonanych i kosztów poniesionych przez spółkę w związku z każdym wkładem – 0,4%”⁸.

Okoliczności faktyczne i przebieg postępowania

Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

11. Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (zwana dalej „spółką Ascendi”), spółka kapitałowa prawa portugalskiego, dokonała w okresie od dnia 15 grudnia 2004 r. do dnia 29 listopada 2006 r. czterech operacji podwyższenia kapitału poprzez konwersję na kapitał zakładowy wierzytelności akcjonariuszy wobec spółki. Z tytułu owych czynności spółka Ascendi zapłaciła łącznie 203 796 EUR opłaty skarbowej.

5 — *Diário da República*, 1. seria, nr 14, s. 370.

6 — *Diário da República* I, seria A, nr 213, s. 6264.

7 — *Diário da República* I, seria A, nr 288, s. 8278–(12).

8 — Punkt 26 taryfikatora opłat skarbowych był następnie modyfikowany, a ostatecznie został uchylony, nie ma to jednak znaczenia w niniejszej sprawie.

12. W dniu 28 marca 2008 r. spółka Ascendi zażądała od Autoridade Tributária e Aduaneira (portugalskiego organu podatkowego) zwrotu powyższej kwoty powiększonej o odsetki. Żądanie to zostało oddalone decyzją z dnia 6 sierpnia 2012 r., która stanowi przedmiot postępowania głównego. W dniu 3 grudnia 2012 r. spółka Ascendi wniosła o ukonstytuowanie sądu arbitrażowego i stwierdzenie nieważności wymienionej decyzji.

13. Skarżąca podnosi zarzut bezprawności decyzji z dnia 6 sierpnia 2012 r. z tego względu, że jej zdaniem ustawodawca portugalski nie miał prawa ponownie wprowadzić w 2001 r. opłaty skarbowej od czynności podwyższenia kapitału zakładowego spółek kapitałowych, która została zniesiona w 1991 r. Natomiast zdaniem organu podatkowego art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 pozwala na ponowne wprowadzenie podatku kapitałowego od czynności, które były objęte takim podatkiem w dniu 1 lipca 1984 r., nawet jeżeli po tym dniu zostały one z tego podatku zwolnione.

14. W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 4 ust. 1 lit. c), art. 4 ust. 2 lit. a), art. 7 ust. 1 i art. 10 lit. a) [dyrektywy 69/335] stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak rozporządzenie z mocą ustawy nr 322-B/2001 z dnia 14 grudnia 2001 r., które poddaje opłacie skarbowej czynności podwyższenia kapitału spółek kapitałowych dokonane poprzez konwersję na kapitał zakładowy wierzytelności akcjonariuszy z tytułu dokonanych wcześniej świadczeń akcesoryjnych na rzecz spółki, nawet jeżeli świadczenia te miały formę pieniężną, biorąc pod uwagę, że w dniu 1 lipca 1984 r. przepisy krajowe poddawały podwyższenie kapitału dokonane w takiej formie opłacie skarbowej w wysokości 2%, a jednocześnie zwalniały od tej opłaty podwyższenie kapitału w formie wkładów pieniężnych?”.

Postępowanie przed Trybunałem

15. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony do Trybunału w dniu 3 lipca 2013 r. Uwagi na piśmie przedstawiły: spółka Ascendi, rząd portugalski oraz Komisja Europejska. Na podstawie art. 76 § 2 regulaminu postępowania Trybunał podjął decyzję o pominięciu rozprawy.

Analiza

Właściwość Trybunału do udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne

Uwagi wstępne

16. W niniejszej sprawie dopuszczalność wystąpienia przez organ odsyłający z pytaniem prejudycjalnym nie jest kwestionowana. Jednakże sam Tribunal Arbitral Tributário w postanowieniu odsyłającym przyznaje, że kwestia ta może budzić wątpliwości, i podaje argumenty przemawiające za uznaniem go za „sąd państwa członkowskiego” w rozumieniu art. 267 TFUE. Również rząd portugalski i Komisja analizują ten problem w uwagach na piśmie, dochodząc do wniosku, że Trybunał jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne.

17. Wątpliwości w tym zakresie wiążą się z faktem, że Tribunal Arbitral Tributário nie należy do podstawowego systemu sądów powszechnych i administracyjnych w Portugalii, lecz stanowi „alternatywną formę sądowego rozstrzygnięcia sporów w dziedzinie podatków” – jak określa to ustawa nr 3-B/2010. Ta alternatywna forma rozstrzygnięcia sporów opiera się, jak zresztą wskazuje na to sama nazwa organu odsyłającego, na wykorzystaniu niektórych technik arbitrażowych przy rozstrzygnięciu

sporów między podatnikiem a organem podatkowym. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, które omówię w dalszej części niniejszej opinii, wynika zaś, że sądy arbitrażowe ustanowione na podstawie umowy nie są „sądami państwa członkowskiego” w rozumieniu art. 267 TFUE i Trybunał nie jest właściwy do udzielania odpowiedzi na postawione przez nie pytania prejudycjalne.

18. Wobec tego należy zbadać, czy szczególnie charakter Tribunal Arbitral Tributário wyklucza możliwość wystąpienia przez ten organ z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE.

Wykluczenie możliwości występowania z pytaniami prejudycjalnymi przez sądy arbitrażowe

19. Tytułem wstępu trzeba podkreślić, że samo użycie w nazwie organu sformułowania „arbitraż” lub „arbiter” nie musi oznaczać, iż mamy do czynienia z sądem arbitrażowym w ścisłym znaczeniu tego pojęcia. Zdarza się bowiem, że niektóre organy w państwach członkowskich powołane do rozstrzygania sporów wykorzystują w swojej działalności reguły procesowe charakterystyczne dla sądów arbitrażowych (np. możliwość powoływania przez strony niektórych członków składu orzekającego, uproszczenie procedury, jednoinstancyjność postępowania). Tego rodzaju „arbitraż” należy odróżnić od arbitrażu w ścisłym znaczeniu, który oparty jest na kompetencji (woli) stron do poddania sporu rozstrzygnięciu sądu niepaństwowego (prywatnego). Rozróżnienie to ma zasadnicze znaczenie dla kwalifikacji organu z punktu widzenia art. 267 TFUE.

20. W wydanym w 1982 r. wyroku w sprawie Nordsee⁹ Trybunał wykluczył możliwość występowania z pytaniami prejudycjalnymi na podstawie art. 177 traktatu EWG (obecnie art. 267 TFUE) przez sądy arbitrażowe ustanowione w drodze umowy stron. Trybunał w wymienionej sprawie nie uznał arbitra za „sąd państwa członkowskiego” w rozumieniu traktatu z powodu jego zbyt słabego powiązania z ustawowym systemem ochrony sądowej w państwie członkowskim¹⁰. Orzecznictwo to zostało następnie potwierdzone w wyrokach w sprawach: Eco Swiss¹¹ oraz Denuit i Cordenier¹².

21. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że tylko organy państw członkowskich lub podmioty, którym państwa te powierzyły wykonywanie zadań z zakresu ochrony prawnej, mogą występować z wnioskami prejudycjalnymi, jako że to państwa członkowskie są odpowiedzialne za stosowanie i poszanowanie prawa Unii na swoim terytorium. Sądy arbitrażowe sensu stricto nie są zaś ani organami państw członkowskich, ani podmiotami, które w imieniu tych państw wykonują zadania z zakresu ochrony prawnej, lecz instytucjami prywatnymi.

22. Jednocześnie już w jednym z pierwszych orzeczeń, w których Trybunałowi przyszło dokonywać wykładni pojęcia „sądu państwa członkowskiego” w kontekście dopuszczalności odesłań prejudycjalnych, to jest w wyroku z 1966 r. w sprawie Vaassen-Göbbels¹³, dopuścił on odesłanie prejudycjalne skierowane przez organ o charakterze arbitrażu publicznoprawnego. Podobne rozstrzygnięcie zapadało następnie w innych sprawach¹⁴, a ostatnio w postanowieniu w sprawie Merck Canada¹⁵ Trybunał dopuścił odesłanie prejudycjalne złożone przez portugalski organ o statusie prawnym podobnym, choć nie identycznym, do statusu Tribunal Arbitral Tributário.

23. Jak wobec tego zakwalifikować Tribunal Arbitral Tributário z punktu widzenia omówionego powyżej orzecznictwa?

9 — Wyrok Nordsee, 102/81, EU:C:1982:107.

10 — Punkty 10–13 wyroku. Szczegółowe omówienie względów przemawiających przeciwko dopuszczeniu odesłań prejudycjalnych sądów arbitrażowych zawarł rzecznik generalny G. Reischl w opinii Nordsee (102/81, EU:C:1982:31).

11 — Wyrok Eco Swiss, C-126/97, EU:C:1999:269, pkt 34.

12 — Wyrok Denuit i Cordenier, C-125/04, EU:C:2005:69, pkt 13.

13 — Wyrok Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39.

14 — Zobacz na przykład wyrok Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark, 109/88, EU:C:1989:383, pkt 7–9.

15 — Postanowienie Merck Canada, C-555/13, EU:C:2014:92, pkt 15–25.

24. Zaczę od tego, że istotą arbitrażu sensu stricto jest jego niepaństwowy charakter. Sądy arbitrażowe są sądami prywatnymi, którym zostaje powierzone, na podstawie woli stron i w miejsce sądów państwowych, rozpoznawanie i rozstrzyganie sporów¹⁶.

25. Pierwsza z tych cech oznacza, że sąd arbitrażowy swoją kompetencję wywodzi z umowy stron (klauzula arbitrażowa). Strony – w ramach przysługującej im autonomii woli – podejmują decyzję o poddaniu sporu właściwości sądu arbitrażowego. Strony mogą również określić zasady funkcjonowania sądu arbitrażowego, reguły procesowe, a także zasady, na podstawie których sąd arbitrażowy będzie orzekał co do istoty sporu. Poddanie sprawy pod rozstrzygnięcie sądu arbitrażowego oznacza rezygnację przez strony z prawa do rozpoznania sprawy przez sąd państwowy, czyli z ochrony prawnej udzielanej przez państwo¹⁷.

26. Poddanie sporu właściwości sądu arbitrażowego oznacza bowiem, że strony wyłączyły w tym zakresie kompetencję sądów państwowych. Gdyby strony nie zawarły klauzuli arbitrażowej, ich spór podlegałby kompetencji sądów państwowych. Sąd arbitrażowy jest zatem sądem prywatnym. Należy podkreślić, że sama możliwość poddania sporu właściwości sądu arbitrażowego musi wynikać z przepisów prawa. Przepisy te określają między innymi, jakiego rodzaju spory mogą zostać poddane właściwości arbitrażu („zdatność arbitrażowa”, „arbitrability”, „arbitrabilité”, „Schiedsfähigkeit”). Są to co do zasady spory prywatnoprawne¹⁸.

27. W świetle powyższych rozważań nie uważam, żeby Tribunal Arbitral Tributário należało uznać za sąd arbitrażowy w ścisłym znaczeniu, który z tego tylko powodu nie byłby uprawniony do kierowania do Trybunału odesłań prejudycjalnych na podstawie art. 267 TFUE.

28. Za takim wnioskiem przemawia przede wszystkim okoliczność, że nie jest to sąd utworzony na podstawie umowy stron, lecz na podstawie przepisów prawa portugalskiego omówionych w pkt 7 i 8 niniejszej opinii. Arbitraż w sprawach podatkowych jest wprawdzie alternatywną formą rozstrzygania sporów, w tym sensie że skarżący, to jest w tym wypadku podatnik, ma możliwość wyboru drogi arbitrażowej lub sądu administracyjnego. Owo prawo wyboru drogi dochodzenia roszczeń istnieje jednak z mocy prawa i przysługuje każdemu podatnikowi w każdym sporze objętym uregulowaniem art. 124 ust. 4 lit. a)–q) ustawy nr 3-B/2010, nie jest zaś uzależnione od uprzedniego wyrażenia przez strony woli poddania sporów rozstrzygnięciu arbitrażowemu.

29. Przeciwno uznaniu Tribunal Arbitral Tributário za sąd arbitrażowy sensu stricto przemawia również rodzaj stosunków prawnych, dla jakich sąd ten jest właściwy, czyli sfera podatków. W dziedzinie tej, w odróżnieniu od stosunków prywatnoprawnych, nie tylko sposób rozstrzygania sporów, ale przede wszystkim samo powstanie stosunku prawnego i jego treść nie wynikają z autonomii woli stron, lecz są determinowane wyłącznie przepisami prawa, które z określonymi zdarzeniami wiążą w sposób automatyczny powstanie zobowiązania podatkowego. Materia ta nie ma zatem z natury owej „zdatności arbitrażowej” pozwalającej poddać powstałe w jej zakresie spory rozstrzygnięciu sądu utworzonego z woli stron.

30. Wreszcie należy mieć na uwadze, że w dziedzinie podatków jedną ze stron sporu jest zawsze organ państwa występujący w ramach wykonywania funkcji władczej, jako że nakładanie i pobór podatków jest współcześnie wyłączną prerogatywą państwa. Już samo to wskazuje, iż organ rozstrzygający spory w tej dziedzinie, taki jak Tribunal Arbitral Tributário, nie jest sądem prywatnym.

16 — O istocie sądownictwa arbitrażowego zob. na przykład: T.E. Carbonneau, *The Law and Practice of Arbitration*, New York 2007; T. Ereciński, K. Weitz, *Sąd arbitrażowy*, Warszawa 2008; J.P. Lachmann, *Handbuch für die Schiedsgerichtspraxis*, Köln 2008; A. Szumański (red.), *Arbitraż handlowy*, Warszawa 2010.

17 — T. Ereciński, K. Weitz, op.cit., s. 21.

18 — W literaturze rozważa się przede wszystkim, czy mogą to być wyłącznie spory majątkowe, czy również niemajątkowe, natomiast nie pojawia się kwestia zdatności arbitrażowej sporów z zakresu prawa podatkowego. Zobacz A. Szumański w: A. Szumański (red.), op.cit., s. 8–9. Zobacz także B. Hanotiau, *L'arbitrabilité*, *Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye*, t. 296 (2002), La Haye 2003.

31. Stwierdzenie, że Tribunal Arbitral Tributário nie jest sądem arbitrażowym w rozumieniu orzecznictwa wskazanego w pkt 20 niniejszej opinii, nie przesądza jednak o uznaniu tego organu za sąd państwa członkowskiego w rozumieniu art. 267 TFUE. W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy zbadać, czy spełnione są pozostałe przesłanki, które wynikają w tym zakresie z orzecznictwa Trybunału. Wątpliwości mogą dotyczyć w szczególności tych elementów funkcjonowania analizowanego organu, w których wykorzystano techniki charakterystyczne dla sądów arbitrażowych.

Przesłanki pozwalające uznać organ odsyłający za sąd krajowy w rozumieniu art. 267 TFUE

32. Pojęcie „sądu państwa członkowskiego” w rozumieniu art. 267 TFUE jest pojęciem autonomicznym prawa Unii, jednakże ani traktaty, ani orzecznictwo Trybunału nie zawierają generalnej definicji tego terminu. Wobec różnorodności organów powołanych w poszczególnych państwach członkowskich do rozstrzygania sporów można się zresztą zastanawiać, czy sformułowanie takiej definicji jest możliwe i potrzebne.

33. W związku z brakiem generalnej definicji pojęcia sądu Trybunał zmuszony jest – w sytuacjach wątpliwych – każdorazowo dokonywać oceny, czy organ, który zwrócił się z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, był do tego uprawniony¹⁹. W orzecznictwie wypracowano jednak pewien zespół przesłanek, które nie są wprawdzie przesądzające ani wyczerpujące, lecz które stanowią punkt odniesienia przy ocenie sądowego charakteru organu, który zwraca się z pytaniem prejudycjalnym. Przesłanki te można już obecnie uznać za „skodyfikowane” w dobrze utrwalonym orzecznictwie²⁰, zostały one również wymienione w pkt 9 zaleceń dla sądów krajowych, dotyczących składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym²¹.

34. Należy wobec tego zbadać, czy spełnione są przesłanki uznania Tribunal Arbitral Tributário za sąd krajowy w rozumieniu art. 267 TFUE. Trzeba przy tym mieć na uwadze, jak już wspomniałem, że utworzony w prawie portugalskim alternatywny system rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych wykorzystuje szereg technik i reguł postępowania właściwych dla sądów arbitrażowych, a odbiegających od zasad funkcjonowania tradycyjnych sądów. Chodzi o to, by system ten zapewniał rozstrzygnięcie sporu w krótkim czasie i przy możliwie niskich kosztach, stanowiąc realną alternatywę dla sądów administracyjnych. Tę specyfikę należy uwzględniać, rozpatrując spełnienie poszczególnych przesłanek.

– Podstawa prawna funkcjonowania organu i jego stały charakter

35. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym może się zwrócić jedynie organ powołany na stałe, na podstawie przepisów prawa jednego z państw członkowskich. Warunek ten jest moim zdaniem spełniony. Jak wskazałem w pkt 28 niniejszej opinii, arbitraż w sprawach podatkowych funkcjonuje na podstawie ustawy nr 3-B/2010 oraz rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011. Akty te powołują do życia stały system arbitrażu podatkowego i określają szczegółowo zasady jego funkcjonowania.

36. Konkretny skład orzekający jest wprawdzie powoływany osobno dla każdej sprawy na wniosek zainteresowanego podatnika, jednakże prawo podatnika do żądania ukonstytuowania sądu arbitrażowego jak i sposób powoływania jego członków wynika z przepisów prawa. Wniosek podatnika jest tu jedynie czynnością uruchamiającą działanie tych przepisów.

19 — Szczegółową, choć krytyczną analizę orzecznictwa w tym zakresie przedstawił rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer w opinii De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366).

20 — Zobacz w szczególności: wyrok Dorsch Consult, C-54/96, EU:C:1997:413, pkt 23; wyrok Syfait i in., C-53/03, EU:C:2005:333, pkt 29; wyrok Forposta (dawniej Praxis) i ABC Direct Contact, C-465/11, EU:C:2012:801, pkt 17.

21 — Dz.U. 2012, C 338, s. 1.

37. Podobne zastrzeżenie może odnosić się do stałego charakteru Tribunal Arbitral Tributário – skoro konkretny skład orzekający istnieje tylko na potrzeby jednej sprawy, czy można taki organ uznać za stały? Moim zdaniem jednak należy tę kwestię rozpatrywać nie z punktu widzenia poszczególnych składów orzekających w konkretnych sprawach, lecz systemowo²². Tribunal Arbitral Tributário nie jest sądem ad hoc, tylko elementem systemu rozstrzygania sporów, który – choć jego działalność przejawia się w formie efemerycznych składów orzekających, kończących swój byt wraz ze sprawą, do rozstrzygnięcia której zostały powołane – jako całość ma charakter stały.

– Obligatoryjna właściwość organu

38. Zgodnie z zasadami przyjętymi w orzecznictwie Trybunału poddanie sporu pod rozstrzygnięcie organu, który skierował odesłanie prejudycjalne, powinno być dla stron obligatoryjne, a nie wynikać wyłącznie z ich woli, jak to ma miejsce w przypadku sądów arbitrażowych sensu stricto. W niniejszej sprawie mamy do czynienia z organem, który stanowi element „alternatywnego systemu rozstrzygania sporów” w sprawach podatkowych. Oznacza to, że podatnik chcący poddać spór z administracją skarbową pod rozstrzygnięcie sądowe ma wybór – może zwrócić się do sądu administracyjnego lub zażądać ukonstytuowania sądu arbitrażowego do spraw podatkowych, a organ podatkowy musi się do tej decyzji podatnika zastosować²³.

39. Można się wobec tego zastanawiać, czy właściwość Tribunal Arbitral Tributário należy uznać za obligatoryjną dla stron, skoro podatnik, a więc strona zwykle wszczynająca spór w sprawach podatkowych, nie musi wnosić sprawy do tego organu, lecz może zwrócić się do sądu administracyjnego. Sama okoliczność, że organ podatkowy ma obowiązek zaakceptować wybór sądu dokonany przez podatnika nie jest moim zdaniem rozstrzygająca, gdyż wynika z istoty właściwości sądowej. Konsekwencją skierowania sprawy przez stronę skarżącą do sądu właściwego, czy to na podstawie przepisów prawa, czy umowy między stronami, jest bowiem to, że również strona pozwana nie może skutecznie kwestionować tej właściwości²⁴.

40. W mojej ocenie istotna dla omawianej kwestii cecha portugalskiego arbitrażu podatkowego polega na tym, że przysługujące podatnikowi prawo wyboru drogi dochodzenia roszczeń nie wynika z jego własnej inicjatywy, lecz z woli ustawodawcy, który stworzył dwa równorzędne systemy rozstrzygania sporów z administracją skarbową. Żaden z tych systemów z osobna nie jest obligatoryjny, lecz podatnik musi wybrać jeden z nich, jeżeli chce poddać swój spór z organem podatkowym pod rozstrzygnięcie sądowe. Zgodnie bowiem z art. 3 ust. 2 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011 złożenie wniosku o ukonstytuowanie sądu arbitrażowego wyklucza zaskarżenie tej samej decyzji podatkowej na podstawie tych samych zarzutów przed sądem administracyjnym. Zgodnie zaś z art. 24 ust. 1 tego samego rozporządzenia orzeczenie arbitrażowe rozstrzygające sprawę co do istoty jest wiążące dla organu podatkowego. Arbitraż podatkowy nie jest więc dodatkowym środkiem prawnym w rękach podatnika, lecz rzeczywistą alternatywą dla sądownictwa tradycyjnego. W tym sensie przesłanka obligatoryjnej właściwości organu odsyłającego jest moim zdaniem spełniona²⁵.

22 — Podobnie wypowiedział się rzecznik generalny C.O. Lenz w opinii *Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark* (109/88, EU:C:1989:228), pkt 21.

23 — Zgodnie z portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março de 2011 (rozporządzeniem nr 112-A/2011 z dnia 22 marca 2011 r., *Diário da República*, I. seria, nr 57), wydanym na podstawie art. 4 ust. 1 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011, właściwość sądów arbitrażowych do spraw podatkowych jest obligatoryjna dla administracji skarbowej w sprawach, w których wartość przedmiotu sporu nie przekracza 10 000 000 EUR.

24 — Trzeba jednak odnotować, że obligatoryjna właściwość organu odsyłającego dla strony pozwanej była zdaniem Trybunału wystarczająca do uznania tego kryterium za spełnione w wyroku *Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark* (EU:C:1989:383), pkt 7.

25 — Podobne stanowisko wyraził rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer w pkt 29 opinii *Emanuel* (C-259/04, EU:C:2006:50). Również w wyroku *Broekmeulen* (246/80, EU:C:1981:218) Trybunał dopuścił pytanie prejudycjalne organu samorządu zawodowego, mimo że skarżący miał alternatywnie możliwość skierowania sprawy do sądu powszechnego (zob. pkt 15 tego wyroku).

– Kontrydiktoryjność postępowania i zastosowanie przepisów prawa

41. Artykuły 15–20 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011 określają zasady postępowania przed sądami arbitrażowymi w sprawach podatkowych. Zasady te gwarantują w szczególności kontrydiktoryjny charakter tego postępowania oraz równość stron. Naruszenie tych zasad może, zgodnie z art. 28 tego rozporządzenia, stanowić podstawę wzruszenia orzeczenia arbitrażowego przez sąd administracyjny.

42. Artykuł 2 ust. 2 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011 stanowi, że sądy arbitrażowe w sprawach podatkowych orzekają na podstawie przepisów prawa, a rozstrzyganie w oparciu o zasadę słuszności jest wykluczone. Jest to zresztą dość oczywiste, skoro zadaniem tych sądów jest ocena, w szczególności z punktu widzenia zgodności z prawem, decyzji administracyjnych w dziedzinie podatków.

43. Uważam zatem, że wynikające z orzecznictwa przesłanki kontrydiktoryjnego charakteru postępowania i orzekania na podstawie przepisów prawa są w przypadku Tribunal Arbitral Tributário niewątpliwie spełnione.

– Niezależność

44. Przesłankę niezależności należy rozpatrywać w dwóch aspektach²⁶. Aspekt zewnętrzny odnosi się do niezależności organu i jego członków od osób i instytucji trzecich wobec sporu – władzy wykonawczej, organów wyższego szczebla itp. Aspekt wewnętrzny dotyczy bezstronności członków organu wobec stron sporu i braku ich osobistego interesu w konkretnym rozstrzygnięciu.

45. Sądy arbitrażowe w sprawach podatkowych nie są częścią administracji skarbowej ani innych instytucji władzy wykonawczej. Są elementem władzy sądowniczej i działają przy Centro de Arbitragem Administrativa (centrum arbitrażu administracyjnego), które zapewnia ich obsługę administracyjno-techniczną. Są one samodzielne w orzekaniu, mają jedynie obowiązek przestrzegania prawa oraz orzecznictwa sądów administracyjnych, a ich orzeczenia są co do zasady ostateczne i wykonalne (zob. pkt 51 niniejszej opinii).

46. Sądy arbitrażowe w sprawach podatkowych orzekają w składzie jednego lub trzech arbitrów. Sposób wyznaczania arbitrów oraz obowiązujące ich zasady deontologiczne określają art. 6–9 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011. Są oni wyznaczani przez Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (radę centrum arbitrażu administracyjnego) z opracowanej przez tę instytucję listy arbitrów²⁷, lub ewentualnie przez strony, przy czym w takim wypadku jest to zawsze skład trzyosobowy, którego przewodniczący jest wyznaczany za zgodą obu pozostałych arbitrów, a w braku takiej zgody – przez wyżej wymienioną radę.

47. Ponieważ arbitrzy nie są zawodowymi sędziami, gwarancje ich niezależności osobistej mają odmienne podstawy niż w wypadku sędziów. W szczególności trudno mówić o nieusuwalności, skoro arbitrzy są wyznaczani do konkretnej sprawy, po zakończeniu której ich rola się kończy. Niezależność arbitrów bierze się raczej z faktu, że są to osoby o samodzielnej pozycji, dla których funkcja arbitra nie jest główną działalnością zawodową. Nie muszą oni wobec tego obawiać się negatywnych konsekwencji w związku z podejmowanymi przez nich rozstrzygnięciami; takie ewentualne konsekwencje nie miałyby bowiem w każdym razie wpływu na ich status zawodowy i materialny.

26 — Zobacz w szczególności wyrok RTL Belgium, C-517/09, EU:C:2010:821, pkt 39, 40.

27 — Tak było w postępowaniu głównym.

48. Jeżeli zaś chodzi o bezstronność arbitrów i ich niezależność względem stron sporu, art. 8 i 9 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011 zawierają gwarancje podobne do obowiązujących w odniesieniu do sędziów zawodowych.

49. Wobec powyższego jestem zdania, że Tribunal Arbitral Tributário spełnia kryterium niezależności.

Podsumowanie

50. Tribunal Arbitral Tributário nie jest zatem sądem arbitrażowym powołanym z woli stron. Przeciwnie, moim zdaniem należy uznać, że stanowi on element portugalskiego systemu sądowego na równi z sądami powszechnymi i administracyjnymi. Specyfika tej instytucji polega jedynie na tym, że ustawodawca portugalski postanowił dać podatnikom możliwość kierowania ich sporów z organami podatkowymi do rozstrzygnięcia przez sąd działający w sposób mniej sformalizowany, szybszy i tańszy od zwykłych sądów administracyjnych. Jest to przejaw tendencji, spotykanej nie tylko w Portugalii, do odformalizowania i upraszczania procedury sądowej z wykorzystaniem technik i narzędzi właściwych prywatnym mechanizmom rozwiązywania sporów. Jest to także element specjalizacji sądów i sędziów, niezbędnej w kontekście postępującej złożoności stosunków społeczno-gospodarczych, a co za tym idzie także sporów przedkładanych pod rozstrzygnięcie sądowe. Takie, można powiedzieć postmodernistyczne, podejście do wymiaru sprawiedliwości wynika z ewolucji systemu sądownictwa i systemu prawnego jako całości. Trybunał nie może pozostawać głuchy na tę ewolucję, lecz powinien odpowiednio dostosowywać swoją praktykę, w tym wykładnię art. 267 TFUE.

51. Uważam wobec tego, że Tribunal Arbitral Tributário należy uznać za „sąd państwa członkowskiego” w rozumieniu art. 267 TFUE. Spełnia on bowiem omówione powyżej przesłanki wynikające z orzecznictwa Trybunału. Nie widzę też innych powodów, dla których należałoby odmówić mu tego charakteru. Przemawia zaś za tym dodatkowo argument, że zgodnie z art. 25–28 rozporządzenia z mocą ustawy nr 10/2011 orzeczenia tego sądu podlegają zaskarżeniu jedynie ze względów formalnych, jak brak uzasadnienia lub jego niezgodność z treścią rozstrzygnięcia, brak rozstrzygnięcia lub naruszenie zasad postępowania, a co do meritum wyłącznie w wyjątkowych wypadkach naruszenia norm konstytucyjnych albo niezgodności z orzecznictwem sądów administracyjnych. W związku z tym odrzucenie możliwości kierowania przez sądy arbitrażowe do spraw podatkowych odesłań prejudycjalnych pozbawiłoby Trybunał w znacznej mierze wpływu na portugalskie orzecznictwo sądowe w kwestiach podatkowych, a więc w dziedzinie w istotnej części zharmonizowanej w prawie Unii i mającej bezpośredni wpływ na prawa i obowiązki jednostek. Takie niebezpieczeństwo może być zaś, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jedną z okoliczności przemawiających za uznaniem organu za uprawniony do składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym²⁸.

52. Proponowane przeze mnie rozstrzygnięcie kwestii dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia prejudycjalnego w niniejszej sprawie nie otwiera bynajmniej drogi do dopuszczenia w przyszłości odesłań prejudycjalnych osób lub instytucji występujących w ramach innych alternatywnych metod rozwiązywania sporów, w szczególności w formie negocjacji czy mediacji²⁹. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału – i niezależnie od spełnienia innych kryteriów – z pytaniem prejudycjalnym w trybie art. 267 TFUE mogą zwracać się wyłącznie organy orzekające „w ramach postępowania mającego na celu wydanie orzeczenia o charakterze sądowym”³⁰. Tribunal Arbitral Tributário spełnia ten warunek, występuje bowiem jako organ niezależny od stron sporu i wydaje

28 — Zobacz w szczególności wyrok Broekmeulen, EU:C:1981:218, pkt 16, a także wyrok Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, pkt 32.

29 — Na przykład takich, jak unormowane w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/52/WE z dnia 21 maja 2008 r. w sprawie niektórych aspektów mediacji w sprawach cywilnych i handlowych (Dz.U. L 136, s. 3).

30 — Zobacz w szczególności postanowienie Borker, 138/80, EU:C:1980:162, pkt 4; wyrok Weryński, C-283/09, EU:C:2011:85, pkt 44; wyrok Below, C-394/11, EU:C:2013:48, pkt 39.

rozstrzygnięcie, które jest dla tych stron wiążące i co do zasady ostateczne, podobnie jak rozstrzygnięcia tradycyjnych sądów. Celem postępowania przed Tribunal Arbitral Tributário nie jest zatem zawarcie przez strony ugody, a wydane orzeczenie nie ma charakteru niewiążącego zalecenia lub opinii. Cecha ta wyraźnie odróżnia ten sąd od mediatora i innych podobnych podmiotów.

Co do istoty

53. Niniejsza sprawa stanowi swego rodzaju kontynuację sprawy *Optimus – Telecomunicações*³¹. Trybunał będzie miał okazję uzupełnić orzecznictwo zapoczątkowane tamtym wyrokiem.

54. Na wstępie należy ustalić, które przepisy dyrektywy 69/335 mają zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym. Trzeba bowiem zaznaczyć, że dyrektywa ta, wskutek zmian wprowadzonych dyrektywą 85/303, nie stanowi wzoru dobrej techniki legislacyjnej³². Sąd odsyłający w pytaniu prejudycjalnym wymienia między innymi przepis art. 4 ust. 2 lit. a) dyrektywy 69/335, nie wydaje się jednak, by miał on zastosowanie w postępowaniu głównym. Strony są wprawdzie w sporze co do charakteru operacji podwyższenia kapitału będących przedmiotem postępowania głównego – to jest, czy polegały one na wniesieniu wkładów pieniężnych, czy innych³³ – pozostaje jednak bezsporne, że operacje te nie miały formy „kapitalizacji zysków lub rezerwy stałej lub tymczasowej”, o jakiej mowa w tym przepisie dyrektywy. Operacje będące przedmiotem postępowania głównego należą do kategorii „podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju”, wymienionej w art. 4 ust. 1 lit. c).

55. Sąd odsyłający wymienia również art. 7 ust. 1 omawianej dyrektywy. Tego przepisu nie można jednak czytać w oderwaniu od ust. 2 tego samego artykułu, gdyż dopiero te dwa przepisy łącznie tworzą spójne unormowanie – w zależności od stanu prawnego w konkretnym państwie członkowskim w dniu 1 lipca 1984 r. zastosowanie znajdzie art. 7 ust. 1 lub ust. 2. Jeżeli uznać za sądem odsyłającym, że w postępowaniu głównym mamy do czynienia z podwyższeniem kapitału poprzez wniesienie wkładów niemających formy pieniężnej, która to czynność podlegała w Portugalii w dniu 1 lipca 1984 r. opłacie skarbowej³⁴, zastosowanie powinien mieć art. 7 ust. 2³⁵.

56. Problem prawny w niniejszej sprawie dotyczy więc tego, czy art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 pozwala na ponowne wprowadzenie podatku kapitałowego od czynności wymienionych w jej art. 4 ust. 1 lit. c), które w dniu 1 lipca 1984 r. podlegały takiemu podatkowi, ale następnie zostały z niego zwolnione.

57. Dyrektywa 69/335 w pierwotnym brzmieniu normowała zasady opodatkowania podatkiem kapitałowym określonych w niej czynności. Zgodnie z jej art. 4 czynności wymienione w ust. 1 powinny podlegać takiemu podatkowi, a czynności wymienione w ust. 2 mogły być nim objęte. Artykuł 7 wskazanej dyrektywy określał stawki podatku kapitałowego. Jednakże na mocy dyrektywy 85/303 art. 7 dyrektywy 69/335 otrzymał całkiem nowe brzmienie. W odniesieniu do czynności, które w poszczególnych państwach członkowskich były w dniu 1 lipca 1984 r. zwolnione z podatku kapitałowego albo opodatkowane stawką 0,5% lub niższą, nakazuje on ich ostateczne zwolnienie (art. 7 ust. 1). Natomiast w odniesieniu do pozostałych czynności państwa członkowskie mają wybór – mogą je również zwolnić lub objąć jednolitą stawką podatku nieprzekraczającą 1% (art. 7 ust. 2).

31 — Wyrok *Optimus – Telecomunicações*, C-366/05, EU:C:2007:366.

32 — Zauważa to też rzecznik generalny E. Sharpston w opinii *Optimus – Telecomunicações* (C-366/05, EU:C:2007:58), pkt 39.

33 — Spółka *Ascendi* twierdzi, że konwersję na kapitał zakładowy wierzycielności akcjonariuszy wobec spółki należy uznać za podwyższenie kapitału w formie wkładów pieniężnych. W takim wypadku w niniejszej sprawie należałoby zastosować wprost rozstrzygnięcie zawarte w wyroku *Optimus – Telecomunicações* (EU:C:2007:366), który dotyczył właśnie zgodności z dyrektywą opłaty skarbowej od takich czynności. Sąd odsyłający zdaje się jednak stać na stanowisku, że operacje będące przedmiotem postępowania głównego nie polegały na wniesieniu do spółki wkładów pieniężnych. W każdym razie jest to kwestia oceny stanu faktycznego, co należy do sądu odsyłającego.

34 — Zobacz pkt 9 niniejszej opinii.

35 — Republika Portugalii przystąpiła do Wspólnot Europejskich dopiero w dniu 1 stycznia 1986 r., jednakże zgodnie z wyrokiem *Optimus – Telecomunicações* (EU:C:2007:366), pkt 32, za datę odniesienia na potrzeby wykładni dyrektywy 69/335 w stosunku do tego państwa członkowskiego również należy przyjmować dzień 1 lipca 1984 r.

58. W motywach dyrektywy 85/303 ustawodawca wspólnotowy uzasadniał to w ten sposób, że podatek kapitałowy jest niekorzystny dla rozwoju przedsiębiorstw, w związku z czym najlepszym rozwiązaniem byłoby jego zniesienie; jednakże, ponieważ utrata przychodów budżetowych z tego podatku byłaby dla niektórych państw członkowskich nie do przyjęcia, należy umożliwić im dalsze stosowanie tego podatku według ujednoliconej stawki.

59. Tym samym zmienił się charakter normatywny art. 4 ust. 1 dyrektywy 69/335, który nie oznacza już zobowiązania do objęcia przez państwa członkowskie wymienionych w nim czynności podatkiem kapitałowym, ten obowiązek został bowiem uchylony na mocy art. 7 dyrektywy w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 85/303, stanowiącego *lex posterior* w stosunku do art. 4 ust. 1. Obecnie przepis ten wskazuje jedynie rodzaje czynności, do jakich odnoszą się przepisy o podatku kapitałowym.

60. Pozostaje rozstrzygnąć, czy art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 stanowi klauzulę *standstill*, pozwalającą jedynie państwom członkowskim na utrzymanie w mocy opodatkowania obowiązującego w dniu 1 lipca 1984 r. (przy ewentualnym dostosowaniu jego stawki), czy też, jak sugeruje rząd portugalski w uwagach na piśmie, stanowi on upoważnienie państw członkowskich do dowolnego znoszenia i wprowadzania na nowo podatku kapitałowego w zależności od aktualnej polityki podatkowej i potrzeb budżetu.

61. Jestem zdecydowanie zwolennikiem tej pierwszej tezy. Po pierwsze, jak wskazują motywy dyrektywy 85/303, wolą ustawodawcy było zniesienie podatku kapitałowego, a możliwość jego utrzymania jest tylko wyjątkiem wynikającym z obawy utraty przez państwa członkowskie dochodów budżetowych. Jeżeli jednak państwo członkowskie zniosło podatek kapitałowy, ewentualna utrata dochodów budżetowych z tym związana już nastąpiła, w związku z czym jego ponowne wprowadzenie nie jest uzasadnione w świetle celów, jakie ustawodawca wspólnotowy zamierzał osiągnąć za pomocą dyrektywy 85/303.

62. Po drugie, na rozumienie art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 jako klauzuli *standstill* wskazuje jego logika, a w szczególności odniesienie do stanu prawnego obowiązującego w dniu 1 lipca 1984 r. Gdyby ustawodawca zamierzał dać państwom członkowskim swobodę utrzymania, zniesienia i następnie ewentualnie przywrócenia podatku kapitałowego, nie uzależniałby tego uprawnienia od przypadkowej w istocie okoliczności, że podatek taki w określonej wysokości obowiązywał w dniu 1 lipca 1984 r. Odniesienie do takiej konkretnej daty wskazuje jednoznacznie na wolę ustawodawcy wprowadzenia tutaj klauzuli *standstill*.

63. Trzeba też zauważyć, że Trybunał zajął podobne stanowisko, co prawda w odniesieniu do czynności wymienionych w art. 4 ust. 2 dyrektywy 69/335, gdzie stan prawny jest nieco odmienny, w wyroku w sprawie *Logstor ROR Polska*³⁶. W pkt 39 tego wyroku Trybunał wyraźnie stwierdził, że „[...] państwo członkowskie, które po dniu 1 lipca 1984 r. zwolniło zgodnie z art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 określone czynności z opodatkowania podatkiem kapitałowym, nie może ponownie wprowadzić takiego podatku od tych czynności”.

64. Należy wreszcie odnotować, że zgodnie z ppkt 26.3 załącznika III do rozporządzenia z mocą ustawy nr 322-B/2001 czynności podwyższenia kapitału będące przedmiotem postępowania głównego podlegały opłacie skarbowej w wysokości 0,4%, a więc według stawki, która, gdyby obowiązywała w dniu 1 lipca 1984 r., oznaczałaby konieczność zniesienia tego podatku na podstawie art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335. Jakkolwiek taka stawka jest zgodna z literą ust. 2 tego artykułu³⁷, to jednak tym bardziej trudno pogodzić powtórne wprowadzenie podatku o takiej stawce z logiką art. 7 dyrektywy 69/335.

36 — Wyrok *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404.

37 — Pozwala on, przypominam, stosować podatek „o jednolitej stawce nieprzekraczającej 1%”.

Wnioski

65. Wobec powyższego proponuję, by Trybunał uznał odesłanie prejudycjalne skierowane przez Tribunal Arbitral Tributário za dopuszczalne i udzielił następującej odpowiedzi na postawione pytanie:

Artykuł 7 ust. 2 dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, w brzmieniu nadanym dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r., w związku z art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335, należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie ponownemu wprowadzeniu przez państwo członkowskie podatku kapitałowego od czynności wymienionych w art. 4 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, które podlegały takiemu podatkowi w dniu 1 lipca 1984 r., a następnie zostały z niego zwolnione.